

**Audience publique du 22 octobre 2007**

Recours formé par  
Monsieur ..., ...  
contre une décision du conseil de discipline des fonctionnaires de l'Etat  
en matière de discipline

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 22403 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 9 janvier 2007 par Maître Fernand ENTRINGER, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., inspecteur auprès de l'administration des Contributions directes, demeurant à L-..., tendant à la réformation d'une décision du conseil de discipline des fonctionnaires de l'Etat du 7 novembre 2006 prononçant à son encontre la sanction disciplinaire de la révocation et l'ayant condamné aux frais de la procédure ;

Vu le mémoire du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 6 avril 2007 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 26 avril 2007 par Maître Fernand ENTRINGER au nom de Monsieur ... ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 23 mai 2007 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision entreprise ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Benoît ENTRINGER, en remplacement de Maître Fernand ENTRINGER et Monsieur le délégué du Gouvernement Guy SCHLEDER en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 17 septembre 2007.

---

Le 7 novembre 2006, le conseil de discipline des fonctionnaires de l'Etat a prononcé à l'encontre de Monsieur ..., inspecteur auprès de l'administration des Contributions directes, la sanction disciplinaire de la révocation en retenant au titre de manquements aux articles 9 et 10, point 1, ainsi qu'aux articles 14, points 1, 3, 5 et 6 de la loi modifiée du 16 avril 1979 fixant le statut général des fonctionnaires de l'Etat, ci-après désigné par « *le statut général* », les faits suivants :

*« Il résulte du dossier disciplinaire, librement discuté à l'audience du Conseil, que ..., inspecteur auprès de l'Administration des Contributions Directes, a la qualité d'associé et d'administrateur de plusieurs sociétés civiles immobilières, toutes établies et ayant leur siège social à son domicile privé (L-...), à savoir :*

- AAA s.c.i. (50 sur 100 parts sociales)*
- BBB s.c.i. (50 sur 100 parts sociales)*
- CCC s.c.i. (49 sur 100 parts sociales)*
- DDD s.c.i. (10 sur 30 parts sociales).*

*A cet égard, il est avéré et non autrement contestable, quelque soit la théorie fiscale invoquée par le fonctionnaire prévenu, qu'au moins deux de ces sociétés exercent une activité commerciale.*

*En effet, d'une part les parts de la société CCC ont été détenues majoritairement depuis 2005 par la société anonyme Gestions Immobilières à vocation commerciale. Le fait d'avoir, par décision de l'assemblée générale du 31 mars 2006, réparti à égalité les parts détenues par ... et la société anonyme Gestions Immobilières, et d'avoir nommé, en lieu et place du fonctionnaire prévenu, XXX administrateur unique de cette société, n'est pas de nature à enlever le caractère fautif au comportement du fonctionnaire.*

*D'autre part, la société BBB a vendu en 2003 un appartement sis rue Charles Arendt à Luxembourg, acquis en 2001, avec une plus-value brute de 70.000 € et en 2004 un appartement sis rue ... à Luxembourg, acquis en 2003, avec une plus-value brute de 20.000 €. ... reste toujours en défaut de fournir une explication plausible à l'origine de ces opérations immobilières, celle donnée au commissaire du Gouvernement (cf. p. 6/16 du rapport) et maintenue devant le Conseil n'étant pas de nature à emporter la conviction du Conseil et est d'ailleurs sans pertinence au regard de l'article 14 du statut. S'y ajoute que le fonctionnaire est en aveu d'avoir signé en sa qualité d'administrateur de la société BBB des actes d'achat et de vente de biens immobiliers pour compte de la société commerciale EEE s.à.r.l., gérée par la société BBB.*

*A défaut par le Conseil de disposer de plus amples renseignements sur l'activité des autres sociétés, il convient cependant de relever que le fonctionnaire présumé fautif n'a jamais donné une explication plausible quant à l'objet desdites sociétés, de sorte que le Conseil tient pour établi qu'elles n'avaient pour objet la gestion de ses biens propres et qu'elles ont été créées dans un esprit de lucre.*

*..., préposé-adjoint du bureau d'imposition Luxembourg I, a par ailleurs contrôlé et avisé le bulletin d'impôt de son associé XXX, fait selon lui courant dans l'Administration des Contributions, ce qui n'est pas établi. C'est en vain qu'il entend justifier son comportement, inconciliable avec les devoirs d'indépendance et de neutralité inscrits à l'article 14 (1) du statut, par le fait que le préposé du bureau aurait personnellement contrôlé l'imposition de son associé, vu les déclarations faites sous la foi du serment par le préposé dudit bureau qui affirme avoir « contresigné le dossier », la vérification des déclarations faites par XXX ayant été du seul ressort de ... ».*

*Le conseil de discipline a retenu en outre des infractions aux dispositions des articles 9.1, 10.1, 11 et 14.1 du statut général dans le chef de Monsieur ... sur base des manquements suivants :*

*« Il est encore établi par le dossier disciplinaire que ... a délibérément annulé en date du 20 janvier 2006 l'astreinte de 800 € notifiée le 7 novembre 2005 à la société BBB pour non-dépôt de la déclaration d'impôt pour l'année 2003, le bureau d'imposition compétent ayant fait signifier à la société une sommation-astreinte le 30 août 2005. Les justifications avancées par ... sont énervées par les déclarations de ... entendus sous la foi du serment, auxquelles le Conseil renvoie. ... reste par ailleurs en défaut d'expliquer son intervention sur le site d'imposition de cette société qui ne relève pas de son ressort.*

*A supposer même que l'annulation de l'astreinte soit le résultat d'une manipulation malencontreuse et accidentelle du fichier, tel que le soutient ... et abstraction faite que le Conseil ne comprend pas, vu les explications détaillées données par... , au regard de la complexité des opérations à effectuer pour annuler une opération enregistrée dans le programme et le système de protection des données y intégré, qu'une telle annulation passe inaperçue, il reste toujours qu'il aurait appartenu au fonctionnaire présumé fautif de s'assurer que l'astreinte soit rétablie rapidement, ce qui manifestement n'est pas établi au regard des éléments du dossier soumis au Conseil ».*

Par référence aux dispositions de l'article 53 du statut général qui dispose que « l'application des sanctions se règle notamment d'après la gravité de la faute commise, la nature et le grade des fonctions et les antécédents du fonctionnaire inculpé », le conseil de discipline a retenu les considérations suivantes pour justifier la sanction litigieuse :

*« ... est entré en service le 16 mai 1991 et tient sa nomination de juin 1994. Préposé adjoint au bureau d'imposition Luxembourg 1 au moment des manquements lui reprochés, il a été muté pour raisons de service au bureau d'imposition « Sociétés 6 » le 6 avril 2006, mutation qu'il considère à tort comme sanction disciplinaire indirecte, dès lors qu'elle est motivée par les besoins impérieux du service.*

*Aucun antécédent disciplinaire ne résulte du dossier auquel le Conseil peut avoir égard.*

*Les manquements retenus à charge du fonctionnaire prévenu sont incontestablement très graves.*

*S'y ajoute qu'il y a lieu de retenir au titre de circonstances aggravantes qui se sont révélées après la décision de suspension de ses fonctions :*

- le fait d'avoir créé le 12 juillet 2006, soit pendant la période de suspension et alors qu'il a continué à toucher sa rémunération, une société à responsabilité limitée unipersonnelle FFF ayant pour objet tous travaux de fiscalité directe et indirecte, le conseil en investissements immobiliers, l'achat, la vente la gérance et la mise en valeur d'immeubles ainsi que toutes activités annexes et préparatoires se rapportant directement et indirectement à son objet ;*
- le fait d'avoir menti au commissaire du Gouvernement lors de son audition du 8 mai 2006 en affirmant n'être associé, gérant ou administrateur d'autres sociétés que celles mentionnées dans l'interrogatoire, étant donné qu'il c'est révélé au cours de l'instruction que ... a acquis le 19 janvier 2006 50 parts de la société GGG s.c.i. de XXX, qu'il a remplacé en qualité d'administrateur. La renonciation*

*de son mandat en qualité d'administrateur de cette société le 31 mars 2006 n'amoindrit pas la gravité objective de son acte.*

*Lors des débats devant le Conseil, ... n'a exprimé aucun regret quant à son comportement inconciliable avec les devoirs d'un fonctionnaire tels que définis au chapitre 5 du statut.*

*Il ne semble dès lors pas avoir pris conscience de ses manquements inconciliables avec les devoirs lui imposés par le statut, étant rappelé qu'il a prêté serment avant d'entrer en fonctions de remplir ses fonctions avec intégrité, exactitude et impartialité ».*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 9 janvier 2007, Monsieur ... a fait introduire un recours tendant à la réformation de la décision prévisée du conseil de discipline du 7 novembre 2006.

Le tribunal étant compétent pour statuer comme juge du fond à l'encontre d'une décision prononcée par le conseil de discipline par application des dispositions de l'article 54, 2 du statut général, Monsieur ... a valablement pu introduire un recours en réformation à l'encontre de la décision déferée. Ledit recours est également recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, le demandeur conclut au caractère disproportionné de la peine de révocation.

#### Quant aux participations du demandeur dans des sociétés civiles immobilières

Pour se défendre des reproches afférents, le demandeur fait valoir ce qui suit :

- dans ce contexte des questions de fait et de droit auraient été mélangées alors que pour apprécier correctement sa responsabilité il aurait fallu distinguer soigneusement ces questions ;
- l'inexistence de la société civile en droit fiscal, qu'elle soit immobilière ou autre, tout en relevant qu'en principe les activités d'une société civile ne sauraient être de nature commerciale, une société de ce type faisant de la gestion de patrimoine immobilier comme un privé le ferait pour lui-même ;
- s'il existe à cela une exception en droit fiscal d'origine jurisprudentielle, appelée « *Geprägebisprudenz* », impliquant que dans l'hypothèse où une société commerciale ou de capital A une participation majoritaire dans une société civile, l'ensemble des revenus générés par cette société civile est fiscalement traité comme s'il s'agissait d'une activité commerciale, il n'en resterait pas moins qu'il s'agirait là d'une fiction juridique pour les seuls besoins de l'imposition, non transposable selon le demandeur dans le droit privé en ce sens qu'il y aurait par l'effet de cette fiction une activité commerciale ;
- tant le droit fiscal que le droit civil connaîtraient la distinction entre l'activité commerciale immobilière et la gestion du patrimoine privé, gestion essentiellement civile ;
- il insiste que même si l'administration d'un patrimoine immobilier privé a pour but principal d'en recueillir des fruits, cette règle n'exclurait pas pour autant que dans le cadre d'une gestion normale de ce patrimoine, il puisse y avoir des mutations à condition que ces mutations soient comprises comme début ou fin d'une activité

- orientée essentiellement vers une jouissance des fruits, par la location et l'affermage, et qu'elle ne s'analyse pas en un négoce déguisé d'immeubles ;
- cette même distinction se retrouverait en droit privé, notamment dans la loi du 21 juillet 1992 portant adaptation de la réglementation concernant les faillites et une nouvelle définition des actes de commerce créant l'infraction d'abus de biens sociaux, dont l'article 1 alinéa 1<sup>er</sup> réputerait acte de commerce toute entreprise ayant pour objet l'achat d'immeubles en vue de les revendre, étant entendu qu'en l'espèce il n'y aurait pas entreprise au sens de cette disposition ;
  - un fonctionnaire devant être admis, par rapport à ses activités privées et sous réserve de respecter son statut, à gérer son propre patrimoine immobilier aussi bien à titre personnel que par le biais d'une société civile en mettant en commun avec d'autres personnes ses capacités financières, le dossier disciplinaire ne relèverait aucun manquement concret à ses devoirs dans le contexte des sociétés civiles, mais reposerait sur une simple présomption d'un manquement à ses devoirs, soit sur un critère subjectif et non objectif ;
  - il s'y ajouterait que ces activités auraient été connues dès le début en raison de la publication de ses participations dans les sociétés et de son rôle dans la gestion de celles-ci non seulement au Mémorial, mais aussi dans la presse luxembourgeoise dans la rubrique de la constitution de nouvelles sociétés.

Le demandeur déduit de l'ensemble des considérations qui précèdent que c'est à tort que le conseil de discipline a retenu qu'au moins deux des sociétés concernées exerceraient une activité commerciale et qu'il serait resté en défaut d'expliquer en quoi les opérations d'achat et de vente d'appartements dans des délais de deux respectivement d'un an dépasseraient une gestion normale de patrimoine privé. Il s'estime de ce fait condamné par simple présomption en prenant appui sur le libellé même de la décision déférée retenant qu'« *il convient cependant de relever que le fonctionnaire présumé fautif n'a jamais donné une explication plausible quant à l'objet desdites sociétés, de sorte que le conseil tient pour établi qu'elles n'avaient pour objet la gestion de ses biens propres et qu'elles ont été créés dans un esprit de lucre* ». Il insiste dans ce contexte que faute d'être convaincu de faits, preuves à l'appui, un auteur ne serait jamais présumé fautif, mais au contraire présumé innocent et il reproche au conseil de discipline un certain manque de rigueur dans le choix de ses formulations à cet égard.

Le délégué du Gouvernement rencontre cette argumentation en faisant valoir qu'il serait irrelevant que les sociétés dans lesquelles Monsieur ... a des participations ont un objet civil ou commercial, dès lors qu'il serait établi, et cela ne serait pas contesté, qu'il était associé et administrateur dans différentes sociétés civiles immobilières. Par ses participations il aurait en effet contrevenu à l'article 14, paragraphe 3 du statut général qui prévoit notamment qu'il est interdit au fonctionnaire d'avoir un intérêt quelconque, par lui-même ou par personne interposée, sous quelque dénomination et sous quelque forme juridique que ce soit, dans une entreprise soumise au contrôle de son administration ou service, ou en relation avec son administration ou service, ceci indépendamment de la façon dont une société civile immobilière serait traitée du point de vue fiscal.

Il estime en outre que la qualification purement fiscale d'activité civile, à la supposer établie, ne suffirait pas pour écarter l'application des dispositions déontologiques qui se rattachent plutôt à la définition du droit commun d'une activité commerciale telle qu'elle est retenue par l'article 2 du code de commerce qui répute acte de commerce toute entreprise ayant pour objet l'achat d'immeubles en vue de les revendre. Il s'y ajouterait que l'activité en

cause serait également à considérer comme commerciale au titre de la législation en matière d'impôt sur le revenu qui répute commercial tout bénéfice issu d'une activité indépendante, à but de lucre, exercée de manière permanente et constituant une participation à la vie économique générale.

Contrairement à ce qui est soutenu par le demandeur, le délégué du Gouvernement estime que l'intention spéculative pour le moins de la société BBB serait démontrée à suffisance, étant donné que l'existence d'un négoce d'immeubles serait manifeste, ladite société, créée en 2001, ayant procédé à la vente en 2003 d'un appartement acquis en 2001 avec une plus-value de 70.000 €, ainsi qu'en 2004 d'un appartement acheté en 2003 avec une plus-value de 20.000 €. Le représentant étatique relève dans ce contexte que le demandeur a signé les actes d'achat et de vente d'immeubles en question, de sorte à avoir procédé lui-même à une activité de négoce d'immeuble en qualité de représentant de la société BBB. Cette société BBB serait par ailleurs elle-même gérant administratif de la société commerciale EEE s.à.r.l..

Tout en admettant qu'il peut y avoir des mutations dans le cadre d'une gestion privée du patrimoine, le délégué du Gouvernement estime que le demandeur n'aurait ni établi que les plus-values réalisées auraient été réinvesties dans deux immeubles plus importants, ni expliqué à suffisance en quoi de nouveaux immeubles seraient plus appropriés à une location à long terme, de sorte qu'il serait permis d'en déduire que la société BBB, loin d'avoir eu une vocation limitée à la gestion d'un patrimoine privé, aurait été tournée vers une activité commerciale visant à obtenir une plus-value impressionnante par le négoce d'immeubles. Il se prévaut dans ce contexte de la doctrine qui irait dans le même sens en affirmant que « *im Falle der Erstellung und Veräußerung von Wohngebäuden und Eigentumswohnungen (kann) von einer privaten Vermögensverwaltung nur gesprochen werden (...), wenn sich Bau- und Veräußerungsmassnahmen noch als Nutzung von Grundbesitz im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten darstellen, nicht mehr dagegen, wenn die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung entscheidend in den Vordergrund tritt* ».

Le délégué du Gouvernement insiste finalement que ce ne serait pas par leur publication au Mémorial ou dans la presse locale ainsi que dans certains journaux quotidiens que les activités de l'intéressé auraient acquis un caractère plus légal par rapport aux exigences du statut général, tout en relevant que le respect de la réglementation applicable aux activités accessoires découlant de l'article 14 du statut général n'impliquerait pas l'obligation pour le supérieur hiérarchique de se tenir informé par la lecture des journaux, mais au contraire l'obligation pour le fonctionnaire concerné de faire les démarches nécessaires afin d'obtenir les autorisations requises et de se comporter de façon conforme à son statut.

Dans son mémoire en réplique, le demandeur se prévaut d'une ordonnance de non-lieu rendue en date du 11 janvier 2007 par la Chambre du Conseil du tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg ayant retenu qu'il n'y a pas lieu de poursuivre l'intéressé sur base des articles 243, 245 et 509-3 du Code pénal, pour soutenir que cette ordonnance purgerait l'inculpation de toutes les qualifications possibles. Tout en concédant que cela n'empêcherait pas la possibilité d'une faute disciplinaire, il estime néanmoins que cette faute disciplinaire devrait être examinée au regard de cette ordonnance de non-lieu notamment quant à la sanction à retenir.

Le délégué du Gouvernement insiste de son côté sur le caractère autonome de la matière disciplinaire ainsi que sur les différences indéniables au niveau des buts poursuivis,

d'un côté, par le droit pénal et, d'un autre côté, par le droit disciplinaire, le droit pénal sanctionnant des comportements attentatoires à l'ordre public, tandis que les peines disciplinaires seraient destinées à punir le fonctionnaire pour des manquements aux obligations internes de l'administration. Il en déduit que le fait de ne pas retenir l'infraction de la prise illégale d'intérêt ne signifierait pas pour autant que la création de sociétés commerciales ne saurait être punie au regard notamment des exigences de l'article 14 du statut général dont aucun agent ne pourrait valablement se décharger.

Des faits identiques pouvant donner lieu à des qualifications juridiques distinctes selon que l'on se situe en matière pénale ou disciplinaire, le seul constat que des faits ne réunissent pas les éléments du délit pénal est insuffisant pour écarter une éventuelle poursuite de ces mêmes faits sur le plan disciplinaire, les dispositions notamment de l'article 245 du code pénal poursuivant en effet une finalité différente de celles plus spécifiques à la discipline et à la déontologie dans la fonction publique ancrées à l'article 14 du statut général.

Il est constant que Monsieur ... a la qualité d'associé et d'administrateur de plusieurs sociétés civiles immobilières toutes établies et ayant leur siège social à son domicile privé, à savoir les sociétés AAA SCI, BBB SCI, CCC SCI et DDD SCI.

A l'appui de la décision litigieuse, le conseil de discipline a retenu qu'au moins deux de ces sociétés, en l'occurrence les sociétés CCC et BBB, exerceraient une activité commerciale.

Les points 5 et 6 de l'article 14 du statut général font interdiction au fonctionnaire « *d'exercer une activité commerciale, artisanale ou industrielle, une profession libérale ou une activité rémunérée du secteur privé sans l'autorisation préalable du ministre du ressort prise sur avis préalable conforme du ministre de la Fonction publique et de la Réforme administrative* », sous la précision que « *cette disposition s'applique également aux activités du négoce d'immeubles* », ainsi que « *de participer à la direction, à l'administration ou à la surveillance d'une entreprise commerciale ou d'un établissement industriel ou financier sans l'autorisation préalable du ministre du ressort prise sur avis préalable conforme du ministre de la Fonction publique et de la Réforme administrative* ».

Les activités retenues par le conseil de discipline comme ayant été exercées au mépris des dispositions légales prérelatées n'ayant pas fait l'objet d'une autorisation préalable, il y a dès lors lieu d'examiner dans un premier temps si les considérations retenues par le conseil de discipline à la base de ses conclusions sont suffisantes pour qualifier les activités exercées par Monsieur ... de commerciales ou comme s'analysant en une participation à la direction, à l'administration ou à la surveillance d'une entreprise commerciale ou d'un établissement industriel ou financier.

Concernant d'abord la société CCC, il est relevé à l'appui de la décision litigieuse que les parts de cette société ont été détenues majoritairement depuis 2005 par une société anonyme à vocation commerciale, de sorte que par l'effet de la « *Gepräge theorie* » son activité est réputée commerciale sur le plan fiscal.

Force est cependant de constater qu'en principe les activités d'une société civile ne sont pas de nature commerciale, même si d'un point de vue purement fiscal son bénéfice est considéré comme étant commercial si elle est imprégnée par une ou plusieurs sociétés commerciales. La « *Gepräge theorie* » ne faisant qu'établir une présomption spécifique à la

matière fiscale, elle doit dès lors rester sans incidence sur la qualification des activités de la société par le conseil de discipline qui était tenu de s'en tenir à la réalité économique effective pour pouvoir retenir dans le chef de l'intéressé un manquement aux dispositions statutaires ci-avant relatées. Or, en l'absence d'éléments concrets de nature à conforter la présomption de commercialité qui existe sur le plan fiscal et à illustrer concrètement le caractère commercial éventuel de l'activité de la société CCC, le manquement statutaire en question n'est pas à considérer comme étant vérifié à suffisance et ne saurait partant justifier la sanction disciplinaire litigieuse.

Pour qualifier ensuite les activités de la société BBB en tant qu'entreprise commerciale, le conseil de discipline s'est basé sur deux faits distincts, d'abord le fait pour cette société de s'être livrée à des opérations immobilières d'une envergure qui dépasserait le cadre de la simple gestion d'un patrimoine privé, ainsi que, d'un autre côté, le fait de s'être livrée à une activité de négoce d'immeubles pour le compte d'une autre société, en l'occurrence la société commerciale EEE s.à r.l., gérée par la société BBB.

Conformément à l'article 1<sup>er</sup> des statuts de la société BBB, celle-ci « *a pour objet l'acquisition et la mise en valeur d'un ou de plusieurs immeubles. Son activité se limite à la seule gestion du patrimoine à l'exclusion de toute activité commerciale* ».

Dans la mesure où l'objet social ainsi déterminé ne se limite pas à la seule acquisition d'immeubles, mais s'étend également à leur mise en valeur, le seul fait pour Monsieur ... d'avoir procédé dans le cadre de cette société à des mutations au niveau du patrimoine immobilier est insuffisant pour conférer un caractère commercial à l'entreprise. Une saine gestion du patrimoine privé peut en effet se concrétiser par des actes de vente et d'achat de nature civile selon les opportunités du moment à condition toutefois que cette activité soit exercée à titre non professionnel et qu'elle ne devienne pas, à partir d'un caractère trop répétitif ou d'une approche trop structurée, une activité de négoce d'immeubles.

Si l'activité du négoce d'immeubles telle que visée à l'article 14, 5. du statut général est certes soumise, en tant qu'activité accessoire, à autorisation ministérielle préalable, elle ne saurait pas pour autant être confondue avec des actes d'achat et de vente d'immeuble isolés et limités en nombre, s'inscrivant dans le cadre d'une gestion normale du patrimoine privé, mais suppose l'exercice habituel et pour le moins clairement répétitif d'actes de ce type.

Si l'article 2 du code de commerce répute de son côté acte de commerce « *toute entreprise ayant pour objet l'achat d'immeubles en vue de les revendre* », cette définition vise non pas de manière indifférenciée toute mise en valeur d'immeubles, mais bien l'activité précise d'achats en vue de la revente et ce non pas de manière ponctuelle, mais au titre d'*entreprise*, ce qui suppose une volonté répétée d'agir en créant une valeur ajoutée par la revente.

En l'espèce, force est de constater qu'au-delà de faire état de la vente d'un appartement en 2003 acquis en 2001 avec une plus-value brute de 70.000 € ainsi que de la vente d'un autre appartement en 2004, acquis en 2003, avec une plus-value brute de 20.000 €, le conseil de discipline n'a pas établi à suffisance le caractère répétitif et habituel d'une activité d'achat et de revente d'immeubles dans le chef de la société BBB, de sorte que sa conclusion quant au caractère commercial des activités de la société BBB n'est pas motivée à suffisance sous cet aspect.



Le constat du caractère commercial des activités de cette société repose encore sur une autre considération, en l'occurrence le fait pour cette société d'avoir procédé à la gérance de la société commerciale EEE s.à r.l., ainsi que le fait pour Monsieur ... d'avoir signé en sa qualité d'administrateur de la société BBB S.C.I. des actes d'achat et de vente de biens immobiliers pour le compte de cette société EEE s.à r.l.

Dans la mesure où la gérance d'une société commerciale s'analyse directement en une participation à la direction, à l'administration ou à la surveillance d'une entreprise commerciale au sens de l'article 14, 6. du statut général, voire, en l'absence de toute explication de nature à établir la gratuité des services ainsi offerts, en un service ou travail rétribué pour le compte d'autrui au sens des dispositions du 2 du même article 14, les faits à la base de ce reproche, par ailleurs ni contestés ni autrement expliqués ou relativisés en cause, sont à considérer comme établis. Il s'ensuit que le conseil de discipline a valablement pu retenir un manquement aux obligations statutaires pertinentes dans le chef de Monsieur ... dans ce contexte.

Concernant ensuite la considération que faute de disposer de plus amples renseignements sur l'activité des autres sociétés il y aurait lieu de retenir, en l'absence d'explication plausible quant à leur objet, qu'elles n'auraient pas eu pour objet la gestion des biens propres de l'intéressé mais qu'elles auraient été créées dans un esprit de lucre, force est de constater qu'à défaut de tout élément de preuve tangible de nature à sous-tendre cette conclusion aucun comportement fautif afférent ne saurait être simplement présumé dans le chef de l'intéressé, ceci d'autant plus que par rapport à la société BBB l'entreprise alléguée du négoce d'immeubles n'a, à ce stade, pas pu être établie à suffisance. Le conseil de discipline a en effet la charge de la preuve en matière disciplinaire, de sorte qu'il lui aurait appartenu de prouver qu'au-delà du caractère civil formel des SCI, M. ... a détourné ces sociétés dans un but de lucre.

#### Quant à la vérification de la déclaration fiscale de M. XXX

Le conseil de discipline reproche ensuite à Monsieur ... d'avoir méconnu son devoir d'indépendance et de neutralité inscrit à l'article 14, 1. du statut général par le fait d'avoir, en sa qualité de préposé adjoint du bureau d'imposition Luxembourg 1, contrôlé et avisé le bulletin d'impôt de son associé.

L'article 14, 1. du statut général dispose comme suit :

*« Le fonctionnaire est tenu aux devoirs de disponibilité, d'indépendance et de neutralité. »*

*Aucune activité accessoire au sens du présent article ne peut être exercée ou autorisée si elle ne se concilie pas avec l'accomplissement consciencieux et intégral des devoirs de la fonction ou s'il y a incompatibilité, de fait ou de droit, au regard de l'autorité, de l'indépendance ou de la dignité du fonctionnaire. »*

Monsieur ... fait valoir qu'il serait très fréquent, voire normal au sein de l'administration des Contributions et notamment par rapport aux bureaux d'imposition où le préposé ou préposé adjoint habite dans le secteur soumis à son contrôle, qu'un fonctionnaire soit amené à imposer des membres de sa famille, amis, connaissances et acolytes. Concernant les impositions de son associé, il ajoute que son préposé les aurait toujours contrôlées

personnellement et qu'il ne se serait jamais permis d'accorder un quelconque avantage qu'il n'aurait pas aussi accordé aux autres contribuables de son ressort.

Il est constant que les reproches adressés au demandeur ne relèvent pas d'une impartialité vérifiée dans l'exercice de ses fonctions, mais se rapportent au fait même qu'il ne s'est pas abstenu de procéder à la vérification de la déclaration d'impôt de son associé afin d'éviter tout risque de conflit d'intérêt.

Pour justifier la motivation de la décision litigieuse, le délégué du Gouvernement soutient qu'en l'absence de lignes de conduite internes en matière de vérification de la déclaration d'impôt d'autrui, l'attitude à adopter par rapport à des déclarations d'impôt de personnes connues par le fonctionnaire concerné serait guidée par les principes généraux en matière de conflit d'intérêt, notamment concernant les devoirs d'impartialité et de neutralité, de sorte que d'une manière générale tout risque de conflit d'intérêt serait à éviter, étant entendu que le seul risque d'un conflit serait suffisant pour mettre en cause la crédibilité de l'administration publique. Tout en concédant qu'au vu des dimensions réduites du pays, des situations de conflit d'intérêt ne peuvent être totalement évitées et que d'une manière générale le contre-seing de la part du préposé est supposé contrer les risques dans de pareils cas, le délégué du Gouvernement insiste néanmoins sur l'absence d'une quelconque manifestation de la part de Monsieur ... concernant ses relations avec la personne dont les impositions étaient à vérifier, ainsi que sur le fait qu'il n'aurait pas pu être établi que le préposé était au courant du détail des relations d'affaires ayant existé entre Messieurs ... et XXX, condition pourtant *sine qua non* d'un contrôle efficace et averti.

Il est constant que tout fonctionnaire, avant d'entrer en fonction, prête le serment notamment « *de remplir ses fonctions avec intégrité, exactitude et impartialité* », de même que conformément aux dispositions de l'article 14, 1. du statut général, il « *est tenu aux devoirs de disponibilité, d'indépendance et de neutralité* ».

Si le principe d'impartialité s'analyse certes en un principe général en matière de fonction publique, force est cependant de constater que bien que s'agissant d'un élément clé conditionnant directement la réputation et le bon fonctionnement des institutions publiques, aucun texte de loi, ni aucune réglementation ou instruction interne ne précisent, ne serait-ce que dans leurs grandes lignes, l'étendue et les implications pratiques de ce principe, avec la conséquence directe que chaque fonctionnaire est en dernière analyse amené à évaluer individuellement les limites de son impartialité et ce aussi bien d'un point de vue objectif que subjectif.

Or, il va sans dire que la difficulté de cette tâche se mesure aux effets néfastes, certes diamétralement opposés, que peut engendrer une application trop souple ou trop stricte du devoir notamment d'impartialité en ce que, d'un côté, le soin trop méticuleux d'éviter toute apparence possible d'impartialité risque de paralyser le bon fonctionnement de l'administration et de priver de surcroît les administrés concernés de l'expertise du fonctionnaire qui normalement serait en charge de leur dossier, tandis, d'un autre côté, une application trop souple de ce même principe, au-delà d'augmenter le risque d'une impartialité objective dans l'exercice des fonctions, reste non sans incidences sur l'image de la fonction publique par l'effet du doute et de la méfiance susceptibles de s'ensuivre.

Les préposés et préposés adjoints des bureaux d'imposition, de par la nature de leur activités, étant particulièrement exposés au risque d'impartialité, l'absence de réglementation,

voire de lignes de conduite en la matière accentue le dilemme du fonctionnaire concerné qui risque de se retrouver entre le marteau et l'enclume en se retranchant derrière un prétendu risque d'impartialité pour se décharger d'une tâche qui pourtant normalement relève de son ressort et de sa compétence.

Force est encore de constater que l'affirmation du demandeur quant à l'existence d'une pratique pour le moins fort souple en la matière à laquelle il se serait orienté en toute bonne foi, reste en l'espèce en l'état d'allégation, ceci en l'absence de tout élément de preuve afférent et compte tenu des contestations, certes non autrement circonstanciées non plus, de l'administration.

Or, le rôle du tribunal statuant par rapport à une affaire disciplinaire déterminée ne consistant pas à se livrer à des investigations générales au niveau du fonctionnement interne d'une administration, mais à vérifier si par rapport au fonctionnaire concerné les manquements retenus sont établis à suffisance et justifient la sanction prononcée, il reste à évaluer si en l'espèce le fait pour un préposé adjoint d'avoir procédé à la vérification de la déclaration d'impôt d'une personne qui est son associé dans différentes sociétés civiles immobilières, constitue un manquement à son devoir d'indépendance et de neutralité, étant entendu que l'article 15 du statut général précise que « *le fonctionnaire qui dans l'exercice de ses fonctions est amené à se prononcer sur une affaire dans laquelle il peut avoir un intérêt personnel de nature à compromettre son indépendance doit en informer son supérieur hiérarchique* » et qu'il n'est point contesté en cause qu'aucune information de ce type n'a été fournie dans ce contexte par le demandeur à son supérieur hiérarchique.

Dans la mesure où il n'est point reproché au demandeur d'avoir accordé de fait un traitement plus favorable à son associé qu'à tout autre contribuable relevant de sa compétence d'attribution et qu'au-delà de seules relations d'affaires aucun lien spécifique d'amitié ou autrement étroit de nature à établir ou faire présumer un intérêt personnel du demandeur dans le traitement du dossier de son associé n'est établi, voire allégué en cause, le seul problème qui peut être retenu en l'espèce se résume à une question de pure apparence qu'il revient autant sinon d'avantage au législateur ou au chef d'administration de résoudre moyennant élaboration d'instructions concrètes, qu'individuellement au fonctionnaire de soulever de sa propre initiative.

Il s'ensuit que sans vouloir amoindrir la problématique du principe d'impartialité en ce domaine, le seul comportement reprochable au demandeur réside dans le fait qu'il n'a pas agi avec suffisamment de précaution en omettant d'informer son supérieur hiérarchique en bonne et due forme de l'existence de ces relations d'affaires afin de le mettre en mesure de juger de l'opportunité de faire traiter le dossier concerné par un autre fonctionnaire.

En raison de l'ensemble des développements qui précèdent le tribunal ne saurait faire sienne l'appréciation portée par le conseil de discipline sur la gravité du manquement disciplinaire sous examen qui est certes donné en fait, mais qui n'est pas pour autant à qualifier de « *incontestablement très grave* ».

Le demandeur s'est ensuite vu reprocher d'avoir procédé à l'annulation d'une astreinte prononcée à l'encontre de la société BBB sans s'être assuré que cette astreinte soit rétablie rapidement.

Même à admettre que c'est accidentellement que le demandeur a éteint la rubrique de l'astreinte qui était dû par la société BBB, il reste constant qu'il est en aveu d'avoir utilisé son poste de logiciel pour accéder à l'imposition de cette société et qu'il a procédé dans ce cadre à des manipulations qui sont allées au-delà d'une simple consultation sans qu'il n'ait été professionnellement amené à s'enquérir sur cette astreinte qui fut fixée par un autre bureau d'imposition que celui dont il relève.

Ce faisant le demandeur a méconnu son obligation de remplir ses fonctions avec intégrité, étant donné que dans ses rapports avec l'administration en tant qu'associé d'une s.c.i. il lui aurait appartenu de s'adresser à l'administration moyennant les voies de communication à la disposition de tout autre administré et qu'en tout état de cause il aurait dû s'abstenir de recourir aux facilités de quelque type que ce soit que sa fonction au sein de l'administration des Contributions était susceptible de lui procurer, ceci même au-delà du reproche d'avoir annulé l'astreinte.

Concernant enfin les circonstances aggravantes retenues par le conseil de discipline pour justifier la sanction disciplinaire retenue, il n'est pas contesté en cause que le demandeur a créé en date du 12 juillet 2006, soit pendant la période de suspension, une société à responsabilité limitée unipersonnelle à objet clairement commercial sans y avoir été autorisé au préalable par le ministre du ressort, de sorte qu'un itératif manquement dans son chef aux dispositions de l'article 14 du statut général est donné.

Même si ce nouveau manquement est le cas échéant susceptible de faire l'objet d'une nouvelle mesure disciplinaire, il constitue un fait distinct et ne se rattache pas directement aux faits à la base de la décision litigieuse, de sorte à ne pas s'analyser en une éventuelle circonstance aggravante objective par rapport à ces faits.

Il n'en demeure cependant pas moins que le délégué du Gouvernement a valablement pu faire état de ce fait pour illustrer en tant que circonstance aggravante subjective l'attitude de l'intéressé en cours d'instruction disciplinaire, étant donné que la création d'une société commerciale sans autorisation préalable est de nature à illustrer un état d'esprit pour le moins peu tourmenté par d'éventuels regrets en rapport avec les différents faits reprochés au demandeur dans le cadre de la procédure disciplinaire sous examen.

Quant à la deuxième circonstance aggravante retenue il n'est pas non plus contesté que tout en ayant affirmé lors de son audition du 8 mai 2006 n'être associé, gérant ou administrateur d'autres sociétés que celles mentionnées dans l'interrogatoire, le demandeur avait néanmoins acquis le 19 janvier 2006 50 parts de la société GGG S.C.I. et repris la qualité d'administrateur de cette société, de sorte que les doutes émis par le conseil de discipline au sujet de l'honnêteté des déclarations du demandeur sont justifiés.

Compte tenu de l'absence d'antécédents disciplinaires de l'intéressé ainsi que de l'appréciation portée par le tribunal sur la gravité des différents faits lui reprochés, la sanction disciplinaire de la révocation, soit la plus grave qui soit en matière disciplinaire, est néanmoins à considérer comme étant disproportionnée par rapport aux faits retenus à l'encontre de l'intéressé.

Il y a partant lieu, par voie de réformation, d'annuler cette sanction disciplinaire et de prononcer par voie de réformation à l'égard de Monsieur ... la sanction disciplinaire du déplacement consistant dans un changement d'administration, tout en maintenant sa

condamnation aux frais de la procédure tels que liquidés par le conseil de discipline dans sa décision litigieuse déferée.

Le dossier est renvoyé pour le surplus au conseil de discipline aux fins de transmission à l'autorité compétente pour arrêter les modalités concrètes du changement d'administration.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le dit justifié ;

partant annule la décision déferée en ce qu'elle a prononcé à l'encontre de Monsieur ... la sanction disciplinaire de la révocation et prononce, par voie de réformation, la sanction disciplinaire du déplacement consistant dans un changement d'administration, tout en maintenant sa condamnation aux frais de la procédure tels que liquidés par le conseil de discipline dans sa décision litigieuse déferée ;

renvoie le dossier au conseil de discipline aux fins de transmission à l'autorité compétente pour arrêter les modalités concrètes du changement d'administration ;

condamne le demandeur aux frais ;

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 22 octobre 2007 par :

Mme Lenert, vice-président,  
M Sünner, juge,  
M. Fellens, juge,

en présence de M. Schmit, greffier en chef.

s. Schmit

s. Lenert